

Responsabilità commercialista: concorso solo con prova concreta

SINTESI OPERATIVA

Il commercialista esterno può concorrere nella violazione fiscale della società anche se non tiene la contabilità e trasmette soltanto la dichiarazione: l'articolo 7 del decreto legge 269/2003 non esclude i terzi dall'articolo 9 del decreto legislativo 472/1997. La sanzione richiede la prova di un contributo causale concreto, materiale o morale, anche senza vantaggio personale. Il visto di conformità impone una verifica dei dati. Gli studi devono delimitare il mandato e documentare controlli e anomalie, distinguendo la diligenza dall'agevolazione dell'illecito.

[Articolo originale](#)

LEGGI ONLINE

Con l'ordinanza n. 11372 del 27 aprile 2026, la Cassazione tributaria torna a chiarire i confini della responsabilità del commercialista nelle violazioni fiscali del cliente societario. Il principio è netto: il professionista esterno può essere sanzionato per concorso ex art. 9 del D.Lgs. 472/1997, anche quando non ha tenuto la contabilità e si è limitato a trasmettere la dichiarazione. L'art. 7 del D.L. 269/2003, che concentra le sanzioni sulla persona giuridica, non opera a favore dei terzi estranei all'ente. Ma la responsabilità non è automatica: richiede un contributo causale concreto – materiale o morale – alla commissione dell'illecito. Non serve che il professionista abbia ottenuto un vantaggio personale: basta che abbia agevolato la violazione con azioni od omissioni. Il visto di conformità, anche quello "leggero", non è più considerato una mera formalità dalla Cassazione, che impone al professionista un dovere di diligenza qualificata sull'effettiva sussistenza dei dati dichiarati. Per gli studi professionali, la risposta pratica è una sola: lasciare traccia documentale di ogni verifica svolta e di ogni limite del mandato ricevuto.

LA DECISIONE DELLA CASSAZIONE

La Cassazione torna sul confine, sempre delicato, tra attività professionale e concorso nell'illecito tributario. Il commercialista può essere sanzionato insieme alla società cliente anche se non tiene le scritture contabili. Ma non basta il ruolo, non basta l'invio, non basta neppure il visto preso da solo. Serve un contributo causale, fatto di azioni o omissioni, capace di agevolare la violazione fiscale. E serve che quel contributo emerga dagli atti, non da una presunzione generica.

L'ordinanza n. 11372 del 27 aprile 2026 riporta al centro un tema che negli studi professionali sta creando più di qualche inquietudine. Il punto è questo: il commercialista può rispondere, in via amministrativa, delle sanzioni irrogate per violazioni tributarie commesse da una società dotata di personalità giuridica?

La risposta della Cassazione è sì. Ma con una precisazione che cambia molto, anzi quasi tutto. La responsabilità non nasce automaticamente dal fatto che il professionista abbia trasmesso la dichiarazione o abbia apposto un visto di conformità. Occorre che abbia compiuto azioni, oppure omissioni, tali da favorire la violazione tributaria.

Il riferimento normativo è l'art. 9 del D.Lgs. 472/1997, dedicato al concorso di persone nell'illecito amministrativo tributario. La norma, nella lettura della Suprema Corte, resta applicabile anche dopo l'art. 7 del D.L. 269/2003, convertito nella L. 326/2003.

La vicenda riguardava un professionista coinvolto nella trasmissione delle dichiarazioni fiscali della società e nell'apposizione del visto di conformità. Il giudice di merito – la CTR – aveva escluso la responsabilità del commercialista per due ragioni: la mancanza di prova di un vantaggio personale e il fatto che le dichiarazioni non fossero state da lui redatte, ma soltanto trasmesse in qualità di mero intermediario. La Cassazione ha respinto entrambi i criteri. Sul vantaggio personale, il punto è decisivo: **non serve che il professionista abbia tratto beneficio dalla violazione. È sufficiente il contributo causale, anche colposo.** Sul ruolo di semplice intermediario trasmissivo, il tema è già stato affrontato dall'orientamento inaugurato con l'ordinanza n. 5635 del 12 marzo 2026, che aveva chiarito come il concorso sia configu-

rabile anche quando il professionista si sia limitato alla sola trasmissione telematica, senza aver compilato la dichiarazione.

È qui il passaggio più concreto. Non si giudica l'etichetta. Si giudicano i fatti.

IL NODO TRA ART. 7 E ART. 9

L'art. 7 del D.L. 269/2003 stabilisce che le sanzioni amministrative tributarie, quando riguardano il rapporto fiscale proprio di società o enti con personalità giuridica, sono riferibili esclusivamente alla persona giuridica.

Questa regola ha una funzione precisa. Evitare che l'amministratore, o chi agisce organicamente per l'ente, venga colpito personalmente per violazioni compiute nell'interesse della società.

Diverso è il discorso per il soggetto terzo. Il consulente esterno, il commercialista, l'intermediario, il professionista che non agisce come organo della società. In questo caso, secondo l'orientamento accolto dalla Cassazione, l'art. 9 non viene cancellato dall'art. 7.

Le due norme lavorano su piani diversi. L'art. 7 individua il soggetto su cui grava la sanzione quando la violazione appartiene alla società. L'art. 9, invece, guarda alla partecipazione di più soggetti nella stessa violazione.

Per questo la persona fisica estranea alla società può essere chiamata a rispondere. Però solo se il suo comportamento ha inciso davvero sulla commissione dell'illecito. Materialmente, con un'attività concreta. Oppure moralmente, con un contributo consapevole alla realizzazione della violazione.

RESPONSABILITÀ COMMERCIALISTA E VISTO LEGGERO

La responsabilità del commercialista non può essere costruita su una scorciatoia. Il visto di conformità non trasforma il professionista nel garante assoluto della correttezza sostanziale di ogni operazione indicata in dichiarazione.

Il visto cosiddetto "leggero", disciplinato dall'art. 35 del D.Lgs. 241/1997, viene tradizionalmente descritto come uno strumento per attestare la corrispondenza formale tra i dati dichiarati, la documentazione esibita e le risultanze contabili. Ma la Cassazione ha progressivamente ampliato il perimetro delle verifiche che il professionista è tenuto a svolgere. Con l'ordinanza n. 8845 dell'8 aprile 2026, la Suprema Corte ha confermato la responsabilità solidale del commercialista che aveva apposto un visto leggero su dichiarazioni IVA contenenti crediti inesistenti, chiarendo che tale visto "implica il riscontro della corrispondenza dei dati esposti in dichiarazione alle risultanze della relativa documentazione" e impone al professionista un **dovere di diligenza qualificata ex art. 1176 c.c.**, "diretta ad accertare la sussistenza non meramente documentale ma effettiva del dato esposto in dichiarazione".

In altre parole: il visto leggero non è, e non può essere trattato come, una mera formalità. La qualificazione "leggero" attiene alla tipologia del controllo rispetto alla revisione legale, non all'esonero da ogni verifica sostanziale.

Nella prassi, il visto può comunque diventare un elemento probatorio determinante quando si somma ad altri indici: conoscenza delle anomalie, partecipazione alla costruzione dei dati fiscali, ripetitività delle condotte, ruolo nella compensazione di crediti non spettanti, oppure omissione di controlli minimi davanti a segnali evidenti.

In altre parole: il visto non basta da solo. Ma può pesare, e pesare molto.

PERCHÉ IL SOLO INVIO NON È SEMPRE NEUTRO

L'invio telematico della dichiarazione, preso da solo, dovrebbe restare un adempimento tecnico. Il professionista riceve il modello, lo trasmette e conserva la documentazione prevista. Fine.

Ma la realtà non è sempre così pulita. Se chi invia è anche il soggetto che conosce la contabilità, ha ricevuto documenti incoerenti, ha gestito le scritture, ha segnalato o ignorato anomalie palesi, il quadro cambia. E la Cassazione, già con la pronuncia del 12 marzo 2026 (ord. n. 5635/2026), aveva precisato che il commercialista che gestisce la contabilità "ha comunque il dovere di verificarne la correttezza" anche quando trasmette dichiarazioni non redatte da lui.



La distinzione, però, deve restare netta. Altrimenti si scivola verso una responsabilità oggettiva, incompatibile con il principio di colpevolezza sancito dall'art. 5 del D.Lgs. 472/1997, che subordina l'irrogazione della sanzione alla sussistenza almeno della colpa. Non può essere punito chi ha agito senza dolo e senza negligenza grave, rispettando i limiti del mandato e i doveri di diligenza professionale.

E questo sarebbe un problema serio, prima ancora che giuridico.

■ ESEMPIO PRATICO

Si immagini una società, Alfa Srl, che espone in dichiarazione un credito IVA di € 85.000. Il credito nasce da fatture di acquisto formalmente registrate. Il commercialista riceve la documentazione, controlla la corrispondenza dei dati, non emergono anomalie immediate e trasmette la dichiarazione.

Due anni dopo, l'Agenzia scopre che il fornitore era una cartiera. In uno scenario simile, la sanzione al professionista non può essere automatica. Occorre dimostrare che il commercialista conosceva, o avrebbe dovuto cogliere con gravissima negligenza, elementi concreti di irregolarità.

Diverso il caso in cui lo stesso professionista abbia suggerito di utilizzare quel credito in compensazione, pur sapendo che le fatture non corrispondevano a operazioni reali. Oppure abbia ignorato contratti inesistenti, pagamenti mai effettuati, fornitori privi di struttura e documenti palesemente incoerenti.

Nel primo caso c'è un errore possibile del cliente, forse anche una frode subita. Nel secondo caso si intravede un contributo causale del professionista.

La differenza è tutta qui.

■ GLI ELEMENTI CHE IL GIUDICE DEVE VALUTARE

PROFILO ESAMINATO	NON BASTA DA SOLO	PUÒ DIVENTARE RILEVANTE
Incarico professionale	Mandato generico di assistenza fiscale	Mandato esteso alla gestione contabile e fiscale completa
Invio telematico	Semplice trasmissione del modello	Invio dopo omissione di controlli su anomalie evidenti, specie se il professionista gestisce anche la contabilità
Visto di conformità	Apposizione formale del visto	Visto su crediti o dati incoerenti con documenti disponibili; omessa verifica dell'effettiva sussistenza dei dati
Vantaggio personale	Non è richiesto: la Cassazione ha chiarito che il vantaggio personale non è elemento costitutivo del concorso	Il contributo causale, anche colposo, è sufficiente; il vantaggio può però aggravare il quadro probatorio
Prova del concorso	Contestazione fondata sul solo ruolo professionale	Email, appunti, check-list, carte di lavoro, ripetitività, istruzioni operative, condotte attive documentate

La tabella mostra il punto più delicato. La responsabilità richiede un salto qualitativo. Il professionista non risponde perché presente nella filiera dichiarativa. Risponde se quella presenza diventa partecipazione all'illecito, anche solo per negligenza grave.

■ COME DOVREBBERO MUOVERSI GLI STUDI

La giurisprudenza più recente impone agli studi professionali un cambio di metodo. Non serve fare allarmismo. Serve però lasciare traccia del lavoro svolto.

Nella gestione delle dichiarazioni e dei visti, lo studio dovrebbe adottare alcuni presidi minimi:

1. definire per iscritto l'oggetto dell'incarico, distinguendo consulenza, tenuta contabile, predisposizione e sola trasmissione;
2. conservare le richieste documentali inviate al cliente, soprattutto in presenza di crediti, costi rilevanti o operazioni non ordinarie;
3. annotare le verifiche effettuate prima del rilascio del visto di conformità, con riferimento non solo alla corrispondenza formale ma all'effettiva sussistenza dei dati;
4. segnalare per iscritto le anomalie riscontrate, senza limitarsi a rilievi verbali;
5. rifiutare l'invio della dichiarazione quando il cliente non chiarisce criticità sostanziali e documentali;
6. evitare compensazioni assistite da documentazione incompleta o contraddittoria.

Non è burocrazia difensiva fine a sé stessa. È protezione professionale. E, nella pratica, spesso è l'unico modo per dimostrare che il commercialista non ha partecipato alla violazione.

IL RISCHIO DI UNA LETTURA TROPPO ESTESA

Una lettura eccessivamente rigida dell'ordinanza sarebbe pericolosa. Dire che il commercialista risponde "anche se invia soltanto" può suonare efficace come titolo. Ma non restituisce bene la struttura giuridica del problema.

Il sistema sanzionatorio tributario richiede personalità, causalità e colpevolezza – principi ancorati all'art. 5 del D.Lgs. 472/1997. Non basta la vicinanza operativa all'adempimento. Non basta neppure l'errore del contribuente.

Il punto vero è un altro: quando il professionista si limita a un'attività tecnica, documentata e coerente con il mandato, la sanzione personale deve restare fuori campo. Quando invece entra nella costruzione dell'illecito, anche con omissioni consapevoli o negligenti, l'art. 9 può trovare spazio.

La Cassazione, almeno nella lettura più equilibrata, non autorizza automatismi. Chiede al giudice di merito di verificare il caso concreto.

UNA LINEA DI CONFINE ANCORA INSTABILE

Il tema resta aperto. E non solo per i commercialisti.

La tensione nasce dal fatto che il professionista fiscale vive in mezzo a dati, documenti e scelte del cliente. A volte controlla. A volte riceve. A volte consiglia. A volte trasmette soltanto. La responsabilità cambia a seconda di quale ruolo abbia assunto davvero.

Per questo le motivazioni dei giudici devono essere rigorose. Se l'Agenzia contesta il concorso, deve indicare quali condotte abbiano agevolato la violazione e in che misura. Non può fermarsi alla qualifica professionale, né all'assenza di vantaggio personale – criterio ormai esplicitamente superato dalla Cassazione.

Allo stesso modo, il commercialista non può difendersi con una formula generica. Dire "ho solo inviato" non basta sempre. Occorre dimostrare cosa è stato fatto, cosa è stato chiesto al cliente, quali documenti sono stati esaminati e quali limiti aveva l'incarico.

La partita, più che sulla teoria, si giocherà sugli archivi dello studio. Mail, check-list, carte di lavoro, note interne. Tutto ciò che oggi sembra marginale, domani può diventare decisivo.



STUDIO PIZZANO STUDIO SABATINO PIZZANO
COMMERCIALISTA E REVISORE LEGALE

Sede: via Sant'Alessio, 5, 83030 Venticano (AV)
Contatti: info@studiopizzano.it • dev.studiopizzano.it

Nota informativa: Il presente approfondimento ha scopo puramente informativo e divulgativo alla data di redazione (30/04/2026). Per la trattazione di casistiche specifiche si raccomanda il ricorso a una consulenza professionale personalizzata.



Studio
Sabatino
Pizzano
2022
via
Sant'Alessio,
5,
83030
Venticano

STUDIO PIZZANO